



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



Komparace vybraných položek rozvahy dle české legislativy a IFRS

Bakalářská práce

Studijní program: B6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208R085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **David Sehnal**

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.





Comparison of Selected Balance Sheet Items According to Czech Legislation and IFRS

Bachelor thesis

Study programme: B6208 – Economics and Management

Study branch: 6208R085 – Business Administration

Author: **David Sehnal**

Supervisor: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **David Sehnal**
Osobní číslo: **E12000301**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Komparace vybraných položek rozvahy dle české legislativy a IFRS**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Deskripce účetnictví jako systému
2. Charakteristika české účetní legislativy a IFRS
3. Komparace rozvahy sestavené dle české účetní legislativy a IFRS
4. Analýza rozdílů mezi rozvahou sestavenou dle české legislativy a IFRS

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 normostran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 20. vyd.

Praha: Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

PASEKOVÁ, M. Implementace IFRS do malých a středních podniků.

Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-866-4.

JANOUSHKOVÁ, M. a A. ŠRÁMKOVÁ. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: Institut certifikace účetních, 2009. ISBN 978-80-86716-61-9.

NOBES, C. a R. B. PARKER. Comparative international accounting. 11th ed. Harlow: Prentice Hall, 2010. ISBN 978-0-273-72572-6.

ÚČETNICTVÍ. Praha: Bilance, 2013/2014. ISSN 0139-5661.

Elektronická databáze ProQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant bakalářské práce:

Ing. Jiřina Stöhrlová


Vyšší odborná škola mezinárodního obchodu a Obchodní akademie, Jablonec nad Nisou, učitelka účetnictví, ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **30. října 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **31. května 2017**



doc. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 3. října 2015

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vzta-huje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto pří-padě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Bakalářskou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elek-tronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum:

Podpis:

PODĚKOVÁNÍ

Rád bych tímto poděkoval vedoucímu své bakalářské práce, Ing. Zdeňku Brabcovi, Ph.D., za vstřícný přístup, věnovaný čas a cenné rady, které mi při vypracování této práce poskytl.

V Liberci 7.12.2015

ANOTACE

Bakalářská práce se zabývá účetní závěrkou dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Podrobněji analyzuje rozvahu jako základní výkaz účetní závěrky podnikatelského subjektu. V práci jsou popsány nejvýznamnější rozdíly týkající se sestavování rozvahy a vykazování jednotlivých rozvahových položek oběma účetními systémy. Na ilustrativním příkladu je demonstrována konverze vybraných položek rozvahy vykázaných dle české účetní legislativy na rozvahu sestavenou dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Klíčová slova: účetnictví, harmonizace účetnictví, česká účetní legislativa, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, rozvaha

ANNOTATION

Comparison of Selected Balance Sheet Items According to Czech Legislation and IFRS

This thesis deals with the financial statements prepared according to the Czech accounting legislation and the International Financial Reporting Standards. It analyzes in detail the balance sheet as a fundamental financial statement of a business entity. The thesis describes the major differences concerning the preparation of balance sheets and the recognition of individual balance sheet items according to the requirements of both accounting systems. With the help of an illustrative example the conversion of selected balance sheet items recognised according to the requirements of the Czech accounting legislation into the balance sheet prepared according to the International Financial Reporting Standards is demonstrated.

Keywords: accounting, accounting harmonization, Czech accounting legislation, International Financial Reporting Standards, balance sheet

OBSAH

ÚVOD.....	12
1 ÚČETNICTVÍ	13
1.1 HISTORIE ÚČETNICTVÍ.....	13
1.2 UŽIVATELÉ ÚČETNÍCH INFORMACÍ	14
1.3 ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA.....	15
1.4 PŘIPRAVOVANÉ ZMĚNY V ČESKÉ LEGISLATIVĚ	16
2 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ DLE IFRS	20
2.1 ÚČETNICTVÍ DLE IFRS.....	22
2.2 NOVELIZACE IFRS S ÚČINNOSTÍ OD 1.1.2015	23
3 ROZVAHA	25
3.1 ÚČETNÍ VÝKAZ ROZVAHA DLE IFRS	28
3.2 ÚČETNÍ VÝKAZ ROZVAHA DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	32
3.3 KOMPARACE VYBRANÝCH POLOŽEK ROZVAHY	34
4 ANALÝZA VYBRANÝCH POLOŽEK ROZVAHY	37
4.1 ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLAD KORPORACE	37
4.2 ANALÝZA DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU	39
4.3 ANALÝZA DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	40
4.4 ANALÝZA ZÁSOB	43
4.5 ANALÝZA REZERV	46
4.6 CELKOVÝ VLIV TRANSAKČÍ NA ROZVAHU	49
ZÁVĚR.....	51

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Zobrazení jednotlivých kategorií pro začlenění účetní jednotky dle stanovených kritérií	17
Tabulka 2 Podíl jednotlivých společností dle kategorie v ČR v roce 2014.....	18
Tabulka 3 Základní struktura rozvahy ve zjednodušené struktuře	25
Tabulka 4 Formát sestavení rozvahy - horizontální	29
Tabulka 5 Formát sestavení rozvahy - vertikální	30
Tabulka 6 Přehled minima položek v nekonsolidované rozvaze dle IAS 1	31
Tabulka 7 Struktura položek aktiv a pasiv	33
Tabulka 8 Přehled dlouhodobého nehmotného majetku společnosti k 31.12.2014 (v tis. Kč) podle české legislativy.....	40
Tabulka 9 Přehled dlouhodobého hmotného majetku k 31.12.2014 (v tis. Kč) podle české legislativy	41
Tabulka 10 Zaúčtování změny v souvislosti s dotací.....	42
Tabulka 11 Převod z české účetní legislativy na IFRS	43
Tabulka 12 Přehled zásob k 31.12.2014 (v tis. Kč) podle české legislativy	44
Tabulka 13 Převod náhradních dílů do DHM	44
Tabulka 14 Proces odúčtování zálohy a zaúčtování nákladů a výnosů dle související zakázky	45
Tabulka 15 Převodová tabulka za rok 2014 (v tis. Kč)	46
Tabulka 16 Přehled rezerv k 31.12.2014 v tis. Kč podle české legislativy.....	47
Tabulka 17 Přehled pohybů jednotlivých položek rezerv v roce 2014 v tis. Kč.....	47
Tabulka 18 Odúčtování rezervy na opravy a udržování.....	48
Tabulka 19 Zachycení změn položek rezervy	48
Tabulka 20 Převodová tabulka za rok 2014 (v tis. Kč)	49
Tabulka 21 Komparace celkového vlivu vybraných účetních operací na rozvahu	50

SEZNAM ZKRATEK

ČÚS – České účetní standardy

NOZ – Zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník

V500 – Vyhláška MF ČR pro podnikatele č. 500/2002 Sb.

ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu

ZoR – Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmu

ZoU – Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

ÚVOD

V minulém století nabývaly na významu pojmy globalizace, internacionalizace a harmonizace. V roce 1973 začaly vznikat Mezinárodní účetní standardy. Snahou těchto standardů bylo harmonizovat účetní vykazování bez ohledu na hranice jednotlivých zemí. Dnes jsou identifikovány tři významné systémy, které se harmonizací zabývají. Jde o americké standardy US GAAP, Direktivy Evropské unie a mezinárodní standardy IFRS. Jelikož se obchoduje po celém světě, tak nepostačuje pouze harmonizace v rámci Evropy, ale je snaha odstranit i rozdíly mezi US GAAP a IFRS. Jedná se však o dlouhodobý proces. Soubor IFRS je vydán jako povinný pro kótované podniky v Evropské unii. V rámci globalizace si mnoho zemí uvědomuje důležitost jednotných účetních systémů, a proto se snaží implementovat IFRS do svého národního účetního systému. Dnes jsou IFRS využívány ve více než sto zemích světa. Evropská unie rozhodla, že společnosti, které jsou kótované na regulovaných kapitálových trzích v EU, jsou povinny na základě směrnice č. 1606/2002 o používání Mezinárodních standardů o účetním výkaznictví, sestavovat výkazy účetní závěrky právě v souladu s IAS / IFRS. [1]

Práce má čtyři kapitoly. První kapitola se zabývá pojmem účetnictví, historií, uživateli a českou legislativou upravující účetnictví. Druhá kapitola je věnována účetnictví dle mezinárodních standardů účetnictví, především harmonizací účetnictví. Kapitola třetí se zabývá rozvahou sestavenou podle české účetní legislativy a IFRS. V poslední kapitole jsou vybrány položky tohoto výkazu, které jsou demonstrovány v kapitole čtyři na příkladech.

Cílem práce je porovnat položky rozvahy dle české legislativy a mezinárodního účetního výkaznictví a tímto poukázat na smysl harmonizace účetnictví a zároveň na přesnější zobrazení účetnictví účetních jednotek.

1 ÚČETNICTVÍ

Účetnictví sleduje a zobrazuje stavy, toky a výsledky podnikatelské činnosti v peněžních jednotkách. Způsob vedení účetnictví je upraven obecně platnými normami. Účetnictví se dělí na finanční a manažerské. Finanční účetnictví poskytuje ucelený soubor informací o podnikových skutečnostech a zachycuje vztahy účetní jednotky jako celku vůči vnějšímu okolí. Výstupem tohoto druhu účetnictví jsou účetní výkazy, které jsou předkládány externím uživatelům. Manažerské účetnictví poskytuje soubor informací potřebných k efektivnímu řízení účetní jednotky. Spočívá v účtování o nákladech a výnosech z různých pohledů. Zahrnuje kalkulaci vlastních nákladů, soustavy řízení pomocí rozpočtů a další nákladové propočty. [1]

1.1 HISTORIE ÚČETNICTVÍ

Na českém území sahá historie účetnictví až do doby, kdy české země byly součástí Rakouska-Uherska. V této době pro české země platila rakouská zákonná úprava rozvahy, kdy povinnost jejího sestavování vyplývala ze všeobecného rakouského zemského práva již v roce 1798. V roce 1862 byl přijat všeobecný obchodní zákoník, který nařizoval každému obchodníkovi, obchodní společnosti, výdělkové a hospodářské společnosti při zahájení své činnosti a následně každý rok sestavovat rozvahu. Tento rakouský všeobecný obchodní zákoník byl při vzniku ČSR převzat zákonem 11/1918 Sb. a byl užíván až do roku 1948.[5]

Až do roku 1991 platil hospodářský zákoník, který byl schválen v roce 1964. Ustanovení hospodářského zákoníku nahradila povinnost vést účetnictví povinností sledovat dlouhodobý státní plán rozvoje národního hospodářství, který byl vyhlášen zákonem. V roce 1971 byl vydán zákon o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací, který upravoval informace vedené informačními soustavami jednotlivých organizací. V roce 1990 byl uveden v platnost zákon o soukromém podnikání občanů, který stanovoval povinnost vést účetnictví, které prokazovalo příjmy, výdaje a výsledek podnikatelské činnosti, dále majetek sloužící k provozování a závazky, které z činnosti vyplývaly. Podnikatel měl v té době na výběr, kdy mohl vést účetnictví ve formě jednoduchého či podvojného. K podvojnému účetnictví byla vydána vyhláška MF ČSFR 23/1990 Sb., o

účetnictví, která určovala, kdo vede podvojný účetnictví a kdo jednoduchý. V roce 1992 byly výše uvedené metodiky nahrazeny obchodním zákoníkem. V roce 1991 byl přijat zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který řešil zákonné úpravy a nabyl účinnosti 1.1.1992. [5]

Po roce 1990 byl český účetní systém vybudován na pilířích francouzského modelu. Volba tohoto modelu měla snahu vytvořit určitou bariéru vůči německým zájmům v ČR, i když se o německém modelu také uvažovalo. Dále byl v úvahu anglický model, který nepůsobil dostatečně důvěryhodně, za což mohly určité skandály prezentované na veřejnosti. Americký model byl příliš komplikovaný. Francouzský model umožňoval České republice integraci do Evropské unie (dále jen EU), neboť většina zemí EU používá tento model.[5]

1.2 UŽIVATELÉ ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Účetní informace, které jsou účetnictvím zpracovávány, slouží pro široké spektrum uživatelů. Jedná se o externí a interní uživatele. Mezi interní uživatele řadíme především management firmy, kterému informace slouží pro finanční řízení podniku. Management na základě účetních informací posuzuje hospodaření účetní jednotky a činí určitá strategická rozhodnutí. Vlastníci společnosti zkoumají, zda prostředky, které investovali do společnosti, jsou dobře uloženy a zhodnoceny. Prioritou této skupiny je zájem na vyplácení podílů na zisku. Poslední interní skupinou uživatelů jsou vlastní zaměstnanci společnosti. Tuto skupinu zajímá informace o současné a budoucí mzdové a sociální situaci. Informace z účetnictví jim mohou posloužit v jednání s managementem podniku o jejich mzdových poměrech a obecně jejich budoucímu využití v podniku.

Externí skupinu uživatelů tvoří banky, které využívají informace z účetnictví pro posuzování, zda poskytnout úvěr či nikoliv. Řeší otázku likvidity podniku, zda bude schopen úvěr včetně úroků splácet. Dodavatelé se zaměřují podobně jako banky taktéž na likviditu a solventnost podniku. Odběratelé naopak tímto sledují stabilitu společnosti. Je v jejich zájmu vědět, zda se společnost nepotýká s finančními problémy, které se mohou odrazit na kvalitě a včasnosti dodávek. V případě pádu podniku jako jediného dodavatele, může tato situace vyvolat i vážné problémy odběrateli. Dalšími uživateli jsou konkurenti, kteří porovnávají vlastní výsledky s konkurenčními podniky. Poté přizpůsobují své

chování na trhu. Posledním uživatelem účetnictví jsou státní orgány. Jejich snahou je formulace racionální finanční politiky státu vůči korporátnímu sektoru a jednotlivým odvětvím národního hospodářství. Orgány finanční správy se zaměřují na faktory ovlivňující výši rozpočtových příjmů, mezi které patří daň z přidané hodnoty a daň z příjmů. Za pomoci zákona o účetnictví a dalších předpisů usilují o průhlednost finančních informací a jejich snadnou interpretaci z hlediska daňové způsobilosti plátců daně. Mezi externí uživatele účetnictví patří daňoví poradci, účetní znalci a odhadci, finanční analytici, burzovní makléři, odborové svazy, novináři a široká veřejnost. [1]

1.3 ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA

Podnikatelské subjekty v České republice se opírají o legislativu upravující účetnictví, která zahrnuje Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoU), vyhlášku MF ČR pro podnikatele č.500/2002 Sb. (dále jen V500) a české účetní standardy (dále jen ČÚS). Dalšími právními předpisy, které upravují metodu vedení účetnictví, jsou Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen ZDP), Zákon 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen ZoR), Zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník (dále jen NOZ) a Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen ZOK).

ZoU je rozdělen do sedmi částí, mezi které spadá obecné ustanovení, rozsah vedení účetnictví, účetní závěrka, způsoby oceňování, inventarizace majetku a oceňování, úschova účetních záznamů a poslední část se týká společných ustanovení.

První a druhá část ZoU vymezuje pojmy účetní jednotka a její povinnosti k předmětu účetnictví. Dále je zde vymezeno účetní období a povinnost vést účetnictví v českém jazyce a v českých korunách. Jsou zde stanoveny kvalitativní požadavky na vedení účetnictví. Kvalitativní požadavky jsou zejména správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost, přehlednost a trvanlivost účetních záznamů. ZoU stanovuje dvojí rozsah vedení účetnictví – plný a zjednodušený. Účetní jednotky uvedené v § 9 odst. 3 ZoU mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, ostatní účetní jednotky v plném. Rozsah účetnictví stanovuje obsah a formu účetních záznamů a definuje průkaznost těchto záznamů. Třetí část zákona se týká účetní závěrky. Je zde uveden obsah účetní závěrky, audit a zveřejňování účetní závěrky. V této části je vymezeno použití mezinárodních účetních standardů a jejich použití v konsolidaci. Čtvrtá část se zabývá způsoby oceňování.

Pátá a šestá část upravuje inventarizaci majetku a závazků a úschovu účetních záznamů. Poslední sedmá část definuje účetní záznamy, jejich průkaznost, opravy a společná ustanovení ke správním deliktům.

MF ČR od roku 2003 vydává v návaznosti na ZoU prováděcí předpisy ve formě vyhlášek, které jsou zpracovávány pro jednotlivé typy účetních jednotek podle jejich činnosti. Hlavní funkcí vyhlášek je definice obsahu, struktury a způsob sestavení výkazů účetní závěrky (sestavení rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přílohy). Stanovují také přípustné účetní metody, směrnou účtovou osnovu a konsolidovanou účetní závěrku. Podnikatelské subjekty se řídí vyhláškou V500, která upravuje předmět a působnost, rozsah a způsob vedení účetní závěrky. Dále upravuje směrnou účtovou osnovu, účetní metody, metody přechodu z daňové evidence podle zákona o daních z příjmů na účetnictví, ale zmiňuje například metodu konsolidace účetní závěrky.

MF ČR vydalo ČÚS, které jsou zpracovány pro jednotlivé typy účetních jednotek s ohledem na zaměření činnosti. Standardy i vyhlášky jsou vydány především pro podnikatele, finanční instituce, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, spolky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, ale účtují v soustavě podvojného účetnictví, a územní samosprávné celky, státní příspěvkové organizace, státní fondy a státní rozpočtové organizace. Cílem ČÚS je stanovit základní postupy účtování za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

1.4 PŘIPRAVOVANÉ ZMĚNY V ČESKÉ LEGISLATIVĚ

V roce 2015 došlo ke změně ZoU. Cílem změny jsou transpozice a přizpůsobení Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách do ZoU, uvedení v účinnost právních a správních předpisů nezbytných pro dosažení souladu s touto směrnicí do 20. července 2015. Tyto předpisy se poprvé použijí pro účetní závěrky sestavené za účetní s účinností od 1. ledna 2016 nebo v průběhu kalendářního roku 2016.

Hlavní věcné úpravy ZoU, vyplývající ze směrnice, se týkají zavedení kategorizace účetních jednotek. Budou rozlišovány čtyři kategorie účetních jednotek. Tyto účetní

jednotky budou děleny na mikro účetní jednotky, malé účetní jednotky, střední a velké účetní jednotky. Začlenění příslušné účetní jednotky do dané kategorie závisí na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií. Mezi hodnotící kritéria patří hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců k rozvahovému dni. V tabulce 1 jsou jednotlivé kategorie dle stanovených kritérií zobrazeny.

Tabulka 1 Zobrazení jednotlivých kategorií pro začlenění účetní jednotky dle stanovených kritérií

Kritéria	Kategorie			
	Mikro účetní jednotka	Malá účetní jednotka	Střední účetní jednotka	Velká účetní jednotka
Hodnota aktiv (v Kč)	9000000	100000000	500000000	500000000
Čistý obrat (v Kč)	18000000	200000000	1000000000	1000000000
Průměrný počet zaměstnanců (v ks)	10	50	250	250
Poznámka	K rozvahovému dni nepřekročí 2 z 3 kritérií	K rozvahovému dni nepřekročí 2 z 3 kritérií	K rozvahovému dni nepřekročí 2 z 3 kritérií	K rozvahovému dni překračuje 2 z 3 kritérií

Zdroj: Vlastní zpracování

Další změny se týkají zavedení kategorizace konsolidačních skupin, kdy kategorie *malé skupiny účetních jednotek* bude osvobozena od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Bude zavedena povinnost sestavovat a zveřejňovat „zprávu o platbách vládám“ pro velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu. Změny se budou týkat i dokončení rekodifikačních úprav ve vztahu k NOZ a ZOK. Dále bude znovu zavedena nová úprava jednoduchého účetnictví, kdy se navrhuje znovu zavést možnost vedení

jednoduchého účetnictví některými přesně specifikovanými účetními jednotkami při splnění určitých kritérií.

Tabulka 2 vychází z dat k 10. dubnu 2014 a znázorňuje podíl podniků dle jednotlivých kategorií.

Tabulka 2 Podíl jednotlivých společností dle kategorie v ČR v roce 2014

Obchodní společnosti	Mikro účetní jednotka	Malá účetní jednotka	Střední účetní jednotka	Velká účetní jednotka	Celkový počet
Akciové společnosti	15.687	3.623	1.717	682	25.251
Společnosti s r.o.	331.228	25.348	2.860	738	371.634
Komanditní spol.	580	72	32	19	759
V.O.S.	6.805	82	9	4	6.928
Celkem	354.300	29.125	4.618	1.443	404.572
Podíl v %	87,57	7,20	1,14	0,36	100

Zdroj: ČSÚ 2014

Tabulka ukazuje, že naprostá většina obchodních korporací v České republice bude v kategorii mikro účetní jednotka a malá účetní jednotka. Kategorie malá účetní jednotka má být dále rozčleněna do podkategorie podle toho, zda malá účetní jednotka má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Stejně hledisko bude uplatněno i pro podkategorii mikro účetní jednotka, která z hlediska povinného auditu bude zahrnovat pouze takové mikro jednotky, kterým povinnost auditu stanovuje zvláštní předpis.

Cílem novely je v maximální možné míře využít zjednodušení či osvobození z povinnosti sestavovat a zveřejňovat výroční zprávu. Směrnice EU omezuje administrativní zátěž tím,

že vymezuje určité povinnosti, které nemohou být od malých nebo mikro účetních jednotek vyžadovány, čímž pomáhá účetním jednotkám členských států od určitých povinností osvobodit. V odborných diskusích převládá názor a doporučení, aby osvobození byla poskytnuta účetním jednotkám, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. U auditovaných účetních jednotek je jejich velikost a významnost taková, že možná osvobození by uživatelům účetní závěrky nepřinesla dostatečné informace o jejich finanční situaci.

Text zákona upraví ve vztahu ke kategorii účetní jednotky

- Povinnost vyhotovovat výroční zprávu
- Možnost osvobození od poskytování nefinančních informací
- Možnost osvobození od povinnosti zveřejnit výkaz zisků a ztráty
- Možnost vedení jednoduchého účetnictví

2 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ DLE IFRS

Harmonizace neboli proces sbližování účetních pravidel přináší výhody subjektům, které využívají informace obsažené v účetních výkazech. Především se jedná o uživatele typu investorů a finančních analytiků, kteří mohou porovnávat finanční situaci subjektů z různých zeměpisných oblastí. Zároveň tento proces umožní mezinárodním účetním a auditorským společnostem poskytovat služby kdekoli na světě. [1,12]

Cílem harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie (dále jen EU) je snížit rozdíly ve výkaznictví. Tento proces má napomoci vytvořit tzv. jednotné podnikatelské prostředí. Účetnictví je v EU upravováno nařízením a směrnicemi, což je tzv. sekundární právo. V minulosti tuto úlohu plnily nejprve směrnice, které nyní představují předpisy bez přímé mezinárodní právní závaznosti. Ve směrnicích je pravidlo vyžadující implementaci předpisů do právních norem jednotlivých zemí EU během určitého časového intervalu. EU provádí regulaci také prostřednictvím nařízení, která jsou součástí právního řádu a není tak nutnost žádné implementace do národní legislativy. Základními směrnicemi upravující účetnictví v EU byly především čtvrtá a sedmá směrnice. [4,7,12]

Výše uvedené směrnice byly zrušeny Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26.6.2013, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. [13]

Směrnice 2013/34/EU se inspirovala programem Komise o zlepšování právní úpravy, a především Komise s názvem „Inteligentní regulace v Evropské unii“, jehož cílem je navrhovat a přijímat předpisy nejvyšší kvality dodržující zásadu subsidiarity a proporcionality. Evropská rada v březnu 2011 uvítala záměr Komise předložit „Akt o jednotném trhu“, který má stanovit opatření generující růst a vytvářející pracovní místa a zároveň přináší občanům a podnikům hmatatelné výsledky. Sdělení Komise „Akt o jednotném trhu“ bylo přijato v dubnu 2011. Kromě návrhu na zjednodušení čtvrté a sedmé směrnice mělo sdělení omezit administrativní zátěž, zejména pro malé a střední podniky. [13]

Dále prošla změnou Směrnice 2006/43/ES týkající se zprávy auditora. Především článek 28 této směrnice, který se zabývá zprávou auditora. V této zprávě je uveden popis rozsahu povinného auditu a výrok auditora. Odkaz na jakékoli záležitosti, na něž statutární auditor upozornil, aniž vyjádřil auditorský výrok s výhradou. Zpráva také obsahuje vyjádření o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 86/349/EHS. [13]

Kromě zmíněných směrnic existují i další, např. Směrnice č. 86/635/EHS upravující roční účetní závěrku a konsolidovanou účetní závěrku bank a ostatních finančních institucí, Směrnice č. 89/117/EHS, která se týká zveřejňování ročních účetních zpráv úvěrových a finančních institucí, jejichž vrcholové vedení se nachází v jiném členském státě. [4,7]

Směrnice přispěly ke zvýšení kvality účetního výkaznictví v rámci EU, ale nebylo docíleno žádoucího výsledku v oblasti přijetí účetních výkazů světovými burzami cenných papírů. Proto musely velké podniky, které chtěly získat finanční zdroje prostřednictvím mezinárodních kapitálových trhů, sestavovat soubor dalších účetních výkazů podle požadavků dané burzy. V roce 1995 Evropská komise (dále jen EK) zveřejnila tzv. novou strategii harmonizace účetnictví, která měla velkým společenstvem zajistit sestavování pouze jedné sady účetních výkazů při poptávce po finančních zdrojích z mezinárodních kapitálových trhů. Jednalo se o sestavování konsolidovaných účetních výkazů na základě IAS. [4, 7]

V roce 2000 EK zveřejnila novou harmonizační strategii, která mimo jiné navrhovala, aby všechny podniky kótované na burzách cenných papírů v EU sestavovaly konsolidované účetní výkazy od roku 2005. Významný krok v rámci harmonizace představovalo nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 o uplatňování IAS. Předmětem bylo, že podniky jejichž cenné papíry jsou obchodovatelné na burze, musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IAS od 1.1.2005. Přijetí IAS do právního řádu EU má podmínku v tom, že nesmí rozporovat základní požadavek čtvrté směrnice, což je podání pravdivého a věrného obrazu o stavu aktiv a pasiv, finančních pozicí a zisku nebo ztrátě podniku v účetní závěrce. Nařízení vlády však umožňuje sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IAS i nekótovaným společnostem. [4, 7, 12]

Přijetím IFRS do právního řádu EU nastal problém v tom, že IFRS nebyly konzistentní s požadavky směrnice EU. Problém byl odstraněn až Směrnicí č. 2003/51/ES, která zajišťuje, že směrnice EU odrážejí aktuální vývoje mezinárodního účetního výkaznictví reprezentovaný IFRS. [4, 7]

Je třeba také zdůraznit, že IFRS představují standardy, které upravují účetní výkazy ziskově orientovaných podniků, kdy jejich hlavním cílem je poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky, které jsou užitečné uživatelům při provádění ekonomických rozhodnutí. V současné době dochází k pozitivnímu vývoji v oblasti kvality IFRS a celosvětovému užívání. Větší rozšiřování mezinárodních standardů brání pouze zásada dobrovolného přijetí jednotlivými státy a žádné časové omezení pro jejich zavedení. [12]

2.1 ÚČETNICTVÍ DLE IFRS

Koncem dvacátého století vznikla nadace se sídlem v USA, která nese název IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation). Členy této nadace jsou uznávané profesní organizace účetních a auditorů v různých státech světa. V rámci IASCF pracuje i několik výborů, jedním z nich je Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů. [7]

V roce 1973 byl, po dohodě profesionálních účetních, institucí založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee, IASC), jehož cílem bylo dosažení jednotných účetních zásad. V roce 1983 došlo ke sdružení profesionálních institucí v Mezinárodní federaci účetních (International Federation of Accountants, IFAC). Mezinárodní účetní standardy se používaly v zemích, které nebyly členy IASC. V roce 2001 došlo k přeměně IASC na Radu pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a také vznikla nadřízená Nadace IASC (International Accounting Standards Committee Foundation, IASC Foundation, IASCF). V lednu 2010 byla přejmenována na Nadaci IFRS (IFRS Foundation).

Pro samotnou aplikaci mezinárodních standardů účetního výkaznictví je důležitý Koncepční rámec pro účetní výkaznictví (Conceptual Framework for financial reporting).

Nejedná se o účetní standard a zároveň žádné jeho ustanovení neruší a nenahrazuje žádný standard či interpretaci. [7]

IASB vydává Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International financial reporting standards, IFRS), které k 1.lednu 2015 obsahovaly 15 mezinárodních standardů účetního výkaznictví, 28 mezinárodních účetních standardů (International accounting standards, IAS), 17 interpretací mezinárodních standardů účetního výkaznictví a 8 interpretací mezinárodních účetních standardů. následující. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a mezinárodní účetní standardy jsou zobrazeny v příloze. [9, 15]

IASB v prosinci 2010 publikovala praktické prohlášení Manažerský komentář, kdy se nejedná o standard, ale o nezávazný rámec pro prezentaci manažerského komentáře týkající se účetní závěrky podle IFRS. Tento komentář je součástí koncepčního rámce, ale účetní jednotka se tímto nemusí řídit. [15]

2.2 NOVELIZACE IFRS S ÚČINNOSTÍ OD 1.1.2015

Rok 2014 lze považovat za rok plný změn, neboť přichází po letech relativního klidu – roky 2010 až 2013. Zásadními projekty jsou dokončení IFRS 9 a IFRS 15. Dále se jedná o první rok, kdy se použily nové konsolidační standardy v evropských společnostech. Důsledky roku 2014 bude možné sledovat a hodnotit až v průběhu roku 2015. Pro společnosti to však znamenalo nutnost seznámit se se všemi pravidly a postupně je zpracovávat, aby mohly být v okamžiku účinnost dostatečně připraveny.[4,6]

Nejvýznamnějším počinem roku 2014 bylo dokončení dlouhodobého projektu věnovanému přípravě nových pravidel pro vykazování a oceňování výnosů, navíc projektu konvergenčního, který sjednocuje IFRS a US GAAP. V květnu roku 2014 byl vydán standard IFRS 15 nahrazující IAS 11 Smlouvy o zhotovení a IAS 18 Výnosy, a čtyři související interpretace. Standard IFRS 15 sjednocuje pravidla pro sledování a vykazování výnosů a podmínky prodejní transakce, která je zachycena formou pětikrokového modelu. Jedná se o identifikaci smlouvy se zákazníkem, identifikaci plnění závazků, transakční ceny, alokace transakční ceny v případě více závazků a část ceny jako výnos ve výsledku hospodaření v okamžiku splnění závazků plnit. Každý krok IFRS 15 je doplněn ilustrací,

aby nedošlo k případnému pochybení u konkrétní aplikace. Účinnost tohoto standardu je stanovena na rok 2017, avšak aplikace bude zpětně i na smlouvy od roku 2016. [4,6]

Standard IFRS 5 Stálá aktiva držena za účelem prodeje a ukončené činnosti, zabývající se pravidly pro účtování a vykazování aktiv držných za účelem prodeje, projde změnami, kdy od 1.1.2016 se změna týká rozhodnutí ohledně způsobu vyřazení a to prodejem nebo vlastní distribucí. Tento způsob vyřazení nelze považovat za nový plán, ale za pokračování v původním záměru. V důsledku této změny nemůže dojít k přerušení lhůt a pravidel pro uplatnění principů IFRS 5. Změna standardu IFRS 7 Finanční nástroje: Zveřejnění se týká smluv na poskytování služeb. Odměna za tyto služby může představovat pokračující zainteresovanost účetní jednotky na finančním aktivu, která vyplývá z aktiva vyřazeného v plném rozsahu z rozvahy účetní jednotky. Účetní jednotka musí vyhodnotit, jestli ji nevzniká povinnost zveřejňovat informace podle daného standardu. [9, 10]

IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka je další standard, kterého se týkají změny od 1.1.2016. V tomto standardu bude zavedena výjimka z obecného požadavku plného vykazování ztrát či zisků v případě, že dojde k pozbytí kontroly nad dceřinou společností v transakci s přidruženým nebo společným podnikem, vykazovaným na základě ekvivalenční metody. Místo toho budou zisky a ztráty vykazovány pouze v rozsahu části zisku nebo ztráty, která připadá na účast drženou třetími osobami. Dále bude platit pro mateřskou společnost výjimka z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěru, kdy tato mateřská společnost je dceřinou společností investiční společnosti uplatňující oceňování všech jejich dceřiných společností reálnými hodnotami. Změna se týká i oceňování přidružené společnosti, kdy investor, který není investiční společností, uplatňuje ekvivalenční metodu při oceňování přidružené společnosti, může oceňovat reálnou hodnotou, která je uplatněna přidruženými nebo společnými podniky ve vztahu k jejich dceřiným společnostem. Změna v IFRS 11 Společná ujednání se týká případu, kdy nabyvatel nabývá účast ve spoluovládané činnosti, která zakládá podnik definovaný v IFRS 3. Tento uplatňuje všechny principy a pravidla platná pro podnikové kombinace stanovené právě v IFRS 3 a ostatními standardy a nevykazuje tak tyto transakce jako pořízení skupiny aktiv. [9, 10]

3 ROZVAHA

Rozvaha (balance) podává přehled o majetku podniku (aktiva) a zdrojích jeho krytí (pasiva), a to v peněžních jednotkách a k určitému datu, který představuje rozvahový den. Rozvaha umožňuje posoudit finanční postavení podniku. Je nedílnou součástí účetní závěrky. [2]

Formálně správně sestavená rozvaha musí splňovat základní bilanční rovnici – tzn. součet aktiv, se musí rovnat součtu pasiv. Forma rozvahy může být v tzv. T-formě nebo tabulce. Levá část rozvahy je tvořena aktivy a pravá část pasivy. Zjednodušená struktura rozvahy je zobrazena v tabulce 3.

Tabulka 3 Základní struktura rozvahy ve zjednodušené struktuře

ROZVAHA	
AKTIVA	PASIVA
I. Dlouhodobá aktiva 1. Hmotný majetek 2. Nehmotný majetek 3. Dlouhodobý finanční majetek	I. Vlastní kapitál 1. Základní kapitál 2. Rezervní, účelové fondy 3. Výsledek min. let: Nerozdělený zisk (+) Neuhrazená ztráta (-) 4. Zisk/ztráta běž. Období
II. Oběžná aktiva 1. Zásoby 2. Pohledávky 3. Krátkodobý finanční majetek 4. Peněžní prostředky	II. Závazky - Splatné do 1 roku - Splatné nad 1 rok
III. Přechodná aktiva	III. Rezervy IV. Přechodná pasiva
Aktiva celkem	Pasiva celkem

Zdroj: KOVANICOVÁ, D., Abeceda účetních znalostí, s.16

Aktiva jsou položky majetku, které podnik vložil do podnikání, a dále jsou jím kontrolované. Aktiva bývají výsledkem minulých událostí a očekává se, že budou mít ekonomický prospěch a užitek v budoucnu. Aktiva mohou být užita při výrobě výrobku nebo poskytnutí služby. Dále mohou být přeměněny na jiná aktiva, a to v situacích, kdy peněžní prostředky vzniknou z pohledávky, mohou být použity k úhradě dluhu nebo jsou rozděleny vlastníků podniku. Tyto formy aktiv přinášejí podniku ekonomický prospěch.[1]

Aktiva lze z hlediska jejich funkce v hospodářské činnosti členit na dlouhodobé a krátkodobé složky majetku. Dlouhodobé složky majetku jsou použitelné déle než jeden rok a patří mezi ně aktiva stálá. Typickou vlastností těchto aktiv je opotřebení. Krátkodobé složky majetku mají dobu použitelnosti kratší než jeden rok. Jsou to zejména zásoby, pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Typickou vlastností je spotřeba.[1]

Aktiva převedená na ekonomický prospěch se projevují několika způsoby. Ekonomicky prospěšná aktiva jsou užita při výrobě výrobků nebo poskytnutí služeb, dále se mohou přeměnit v jiné aktivum – např. vznik peněžních prostředků z pohledávek. Další užití spočívá v úhradě dluhu a rozdělení mezi vlastníky podniku.[1]

Mezi dlouhodobá aktiva spadá dlouhodobý hmotný majetek. Podnik sem zařazuje budovy, dopravní prostředky, stroje, ale také pozemky, které se neodepisují. Patenty, licence, vydavatelská a autorská práva a software spadá mezi dlouhodobý nehmotný majetek. Dlouhodobý finanční majetek zahrnuje aktiva, která podnik pořizuje, aby mu přinášela ekonomický prospěch prostřednictvím výnosů z těchto aktiv, nebo mohou přinést i jiné užitky – např. získání pevnějších obchodních vztahů nebo likvidaci konkurence.[1]

Oběžná aktiva zahrnují zásoby, které mohou být nakupované nebo vlastní výroby. Nakupované zásoby jsou takové, které podnik nakupuje za účelem dalšího prodeje. Zásoby vlastní výroby vznikají v podniku při jeho činnosti. Dále zahrnují nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a zvířata. V oběžných aktivech jsou pohledávky z obchodních vztahů, ale také nevypořádané nároky vůči ostatním osobám a vlastním zaměstnancům. Poslední složkou je finanční majetek krátkodobé povahy, který zahrnuje

cenné papíry krátkodobého charakteru za účelem obchodování. Krátkodobý finanční majetek zahrnuje i peněžní prostředky uložené v pokladně.[1]

Pasiva představují zdroje krytí aktiv podniku. Jedná se o prostředky, které podniku dovolují financovat majetek. Člení se na vlastní a cizí zdroje. Vlastní kapitál obsahuje základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku a výsledek hospodaření. Tvorba základního kapitálu závisí na právní formě podnikání. Složkou vlastního kapitálu jsou kapitálové fondy. Tyto zdroje podnik získal jinak než jako výsledek hospodářské činnosti. Původ může být externí – jedná se o dary či emisní ážia nebo interní např. přecenění majetku a závazků podniku. Dalším vlastním zdrojem je zisk. Jedná se o základní ekonomickou kategorii a cíl podniku. Při dosažení zisku, než je z podniku definitivně odčerpán, má podnik řadu povinností. Odčerpání zisku je chápáno jako vyplacení třetím osobám (akcionářům či společníkům) apod. Podnik zpravidla neodčerpá celý zisk, ale pouze jeho část. Neodčerpaná část zisku, tj. zisk nerozdělený mimo podnik, zůstává plně k dispozici a upevňuje finanční situaci podniku. Ten jej pak může v rámci vlastního kapitálu rozdělit podle účelů, na které má být použit. Může být rozdělen do jednotlivých fondů nebo ponechán volně k dispozici. Ze zisku je možné tvořit fondy. Část fondů byla do roku 2014 uzákoněna a bylo nutné je tvořit povinně. Od 1.1.2014 však tato povinnost odpadá, a tak jsou fondy definovány stanovami podniku a jsou tedy dobrovolné. [1]

Cizí zdroje jsou pro podnik cizí kapitál a zahrnují závazky (dluhy) podniku a rezervy. Závazky podniku představují povinnost podniku postoupit svůj ekonomický prospěch, a to v důsledku minulých událostí. Závazek existuje tehdy, existuje-li povinnost ústící do postoupení ekonomického prospěchu. Příkladně to znamená, že pokud podnik nakoupí zařízení, materiál, zboží, služby, tak mu vzniknou dluhy, které je povinen uhradit a nelze se jím vyhnout změnou rozhodnutí. Úhrada dluhů však pro podnik znamená nutnost vzdát se části prostředků, v nichž je ztělesněn ekonomický prospěch. Uspokojit závazek může podnik několika způsoby a to, buď zaplatí v hotovosti či z účtu bank, nebo poskytne jiné nepeněžitě aktivum či protislužbu popřípadě nahradí původní dluh novým dluhem (úvěr z banky zafinancuje úhradu závazku). [1]

Závazky jsou rozlišeny jako krátkodobé. To jsou takové, které mají za úkol financovat běžný provoz podniku. Mezi krátkodobé dluhy patří dluhy vůči dodavatelům za materiál,

zboží a služby, krátkodobé formy úvěrů jako jsou kontokorenty a revolvingové úvěry se splatností do jednoho roku. Krátkodobé dluhy, které nesouvisejí s provozním cyklem a budou hrazeny do jednoho roku od data sestavení konečné rozvahy, mohou být např. daně ze zisku. Druhá skupina dluhů jsou dlouhodobé. Jejich doba splatnosti je delší než jeden rok. Jsou určeny k financování těch aktiv, které mají delší použitelnost, např. nákup výrobní linky. Řadíme sem i dlouhodobé bankovní úvěry, podnikem vydané dlouhodobé dluhopisy a dlouhodobé směnky k úhradě. [1]

Vedle závazků do cizích zdrojů patří rezervy. Rozdíl mezi účelovými fondy a rezervami je ten, že fondy podnik vytváří až po vykázání zisku. Rezervy na budoucí závazky podnik tvoří bez ohledu na vytvořený zisk a slouží pro případná reálná rizika související s podnikáním nebo pro vymezené účely, kdy se jedná o záruční opravy či restrukturalizaci podniku. Rezervy na rizika musí být vždy zdůvodněny minulými událostmi nebo reálně očekávanými okolnostmi. Rezervy jsou dále specifické tím, že u nich máme neurčité časové určení a neurčitá výše. [1]

3.1 ÚČETNÍ VÝKAZ ROZVAHA DLE IFRS

Při sestavování účetní závěrky podle IFRS jsou stanoveny obecné požadavky, kterými se zabývá standard IAS 1. Obsahem je vytyčení základních požadavků na sestavení a obsah účetní závěrky. Tento standard se nezabývá specifiky účetního zobrazení jednotlivých oblastí. K tomu jsou určeny ostatní standardy. [3]

Standard úzce navazuje na Koncepční rámec a rozvádí některé základní zásady a předpoklady sestavení účetních výkazů. Tento standard má za cíl sjednotit požadavky na obsah účetní závěrky a zajistit tak srovnatelnost účetní závěrky nejen mezi podniky, ale i v jednom podniku v čase. IAS 1 je aplikován na individuální a konsolidované účetní závěrky, které se sestavují a předkládají veřejnosti. Požadavky standardu musí být respektovány všemi účetními jednotkami (mimo jiné i bankami, pojišťovnami a dalšími finančními institucemi), které sestavují účetní závěrku podle standardů IFRS. [3]

Součástí účetní závěrky je Rozvaha (v rámci IFRS od roku 2007 se užívá označení výkaz o finanční situaci, ale účetní jednotky mohou nadále používat termín rozvaha), Výkaz o

úplném výsledku hospodaření (účetní jednotka může výnosy a náklady prezentovat buď v rámci výkazu o úplném výsledku hospodaření bez sestavení samostatné výsledovky, nebo bude sestavovat obojí, ale poslední úpravy standardu IAS 1 počítají s přechodem na sestavování pouze jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření, které budou zahrnovat informace z výsledovky), Výkaz o změnách vlastního kapitálu a Komentář (v ČR toto známe pod termínem Příloha). IAS 1 vymezuje požadavky na obsah zejména k rozvaze, výkazu o úplném výsledku hospodaření, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a komentáře k účetním výkazům. [3]

Rozvaha (výkaz o finanční situaci) je výkaz založený na bilancování majetku a zdrojů jeho krytí. Musí obsahovat formální náležitosti, mezi které se řadí název výkazu, identifikace vykazující účetní jednotky a informace, zda se jedná o konsolidovanou nebo individuální rozvahu, datum sestavení rozvahy, vykazovací měnu a číselný řád uváděných položek. Formát sestavení rozvahy standard neurčuje. Každá účetní jednotka si může zvolit formát rozvahy (horizontální či vertikální) a do určité míry i podrobnost jednotlivých položek samostatně zveřejněných. Tabulka 4 a tabulka 5 znázorňují povolené formáty rozvahy. [3]

Tabulka 4 Formát sestavení rozvahy - horizontální

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
*	*
*	*
*	*
Suma aktiv	Suma Pasiv

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů, s.77

Tabulka 5 Formát sestavení rozvahy - vertikální

Rozvaha k
Aktiva
Krátkodobé závazky
+;- Čistý pracovní kapitál (krátkodobá aktiva – krátkodobé závazky)
Dlouhodobé závazky
Vlastní kapitál

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů, s.77

První formát rozvahy je postaven na bilanční rovnici. Umožňuje vykazání celkové bilanční sumy. Druhý formát preferuje hledisko likvidity. Usnadňuje posouzení „čistého pracovního kapitálu“ přímo v rozvaze. Uspořádání jednotlivých sloupců rozvahy má několik specifik. Rozvaha může být rozčleněna na sloupce brutto, korekce a netto. Rozvaha může obsahovat pouze dva sloupce brutto, které zahrnují kladné položky a záporné korekce a jeden sloupec netto. Další varianta uspořádání je pouze jeden sloupec, který zachycuje položky brutto a záporně položky korekcí. V poslední řadě mohou být uváděny pouze položky netto, tedy zůstatkové účetní hodnoty, kdy se nesmí zapomenout, že v komentáři k účetním výkazům jsou jednotlivé položky podrobně rozebírány a uvedení hodnot brutto a korekce zde nechybí. [3]

Řazení aktiv a pasiv v rozvaze může být členěno z hlediska časového na krátkodobé a dlouhodobé. Standard IAS 1 povoluje i řazení podle likvidity. Prezentace může přinášet relevantnější informace, než členění z hlediska časového. Obě varianty lze kombinovat. IAS 1 obsahuje velmi stručný výčet položek, které je nutné minimálně zveřejnit přímo v rozvaze. Je také nutné respektovat významnost samotných položek. Samotná významnost, která je ve standardu uvedena, spočívá v ovlivnění ekonomického rozhodnutí uživatele, které přijímá na základě účetní závěrky, a to tak, že je vynechána či nesprávně uvedena. Z toho důvodu je účetní jednotka povinna tuto položku uvést v rozvaze nebo v komentáři k účetním výkazům. [3]

Tabulka 6 zobrazuje nekonsolidovanou rozvahu, kterou je účetní jednotka povinna zveřejnit podle požadavku IAS 1.

Tabulka 6 Přehled minima položek v nekonsolidované rozvaze dle IAS 1

Aktiva	Pasiva
Pozemky, budovy a zařízení	Emitovaný kapitál a rezervní fondy
Investice do nemovitosti	Menšinový podíl
Nehmotná aktiva	
Investice oceňované ekvivalenční metodou	Rezervy
Odložené daňové pohledávky	Odložené daňové závazky
Finanční aktiva (nezahrnutá do jiných vyjmenovaných položek)	Finanční závazky (nezahrnuté v jiných položkách)
Pohledávky z titulu běžných daní	Závazky z titulu běžných daní
Biologická aktiva	Obchodní a jiné závazky
Aktiva držena k prodeji (viz IFRS 5)	Závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji (viz IFRS 5)
Zásoby	
Obchodní a jiné pohledávky	
Peníze a peněžní ekvivalenty	

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů, s.82

Tabulka 6 je ilustračním přehledem vybraných bilančních položek tak, jak jednotlivé standardy navrhují nebo vyžadují. Pravý sloupec nám podává informaci o čísle standardu, který danou situaci upravuje. Položky v tabulce jsou klasifikovány podle požadavku IAS 1, především rozčlenění aktiv a pasiv na krátkodobé a dlouhodobé položky a zároveň vše je řazeno podle předpokládané likvidnosti. Standard IAS 1 vymezuje minimální přehled

položek, které se povinně zveřejňují. Účetní jednotka zveřejní v rozvaze nebo komentáři podrobnější strukturu skupin aktiv a pasiv, neboť toto zveřejnění požadují standardy IFRS, které se zabývají jednotlivými oblastmi. [3]

3.2 ÚČETNÍ VÝKAZ ROZVAHA DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele v § 3 odst. 1 vymezuje povinné součásti účetní závěrky. Jsou to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Rozdíl mezi IFRS a českou účetní legislativou je v sestavení Přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Tyto přehledy sestavují povinně pouze účetní jednotky, které mají ověření účetní závěrky auditorem.

Rozvaha zobrazuje aktiva za sebou podle likvidnosti. Pasiva jsou zdroje financování majetku podniku, kdy vyjadřují způsob, jakým podnik získal svůj majetek. Pasiva jsou vykázána v jednom sloupci. Označování a uspořádání položek rozvahy jsou upraveny v příloze č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Položky rozvahy se uvádějí za běžné období a minulé období. Hodnota aktiv za běžné období se vykazuje ve třech sloupcích – brutto, korekce a netto, ale za minulé účetní období se vykazuje v hodnotě netto. Brutto je výše aktiv bez úpravy o opravné položky a oprávk. Korekce je celková výše opravných položek a oprávek a netto je vyjádření brutto aktiv snížených o korekce. Pasiva jsou uvedena v hodnotě netto, neboť se zde korekce nepřipouští.

Položky uvedené v rozvaze jsou zobrazeny v hodnotách platných k určitému okamžiku, proto se říká, že rozvaha je stavový ukazatel. Česká účetní legislativa rozlišuje tři druhy rozvahy podle časového okamžiku, kdy se rozvaha sestavuje. Rozvahu sestavujeme k počátku období, to je rozvaha počáteční. Rozvaha sestavená na konci účetního období je konečná rozvaha a dále je mimořádná rozvaha, která je sestavena při mimořádných událostech jako např. ukončení činnosti podniku. Dále existuje rozvaha zahajovací a mezitimní. Česká legislativa dovoluje položky rozvahy rozčlenit na aktiva a pasiva a zobrazit je v horizontální formě, ale vždy musí být dodržena bilanční rovnice. Vlastní kapitál se rovná součtu aktiv sníženého o součet závazků.

Rozdíl mezi rozvahou podle IFRS a české účetní legislativy je, že IFRS mají Koncepční rámec, který definuje základní účetní prvky. Zákon o účetnictví, ČÚS ani vyhlášky přesně neurčují co je aktivum nebo pasivum. Účetní jednotka je nucena použít další legislativy pro vymezení pojmu aktivum. Jedná se především o zákon o obchodních korporacích, který definuje obchodní majetek.

Tabulka 7 Struktura položek aktiv a pasiv

Aktiva	Pasiva
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	A. Vlastní kapitál
B. Dlouhodobý majetek	I. Základní kapitál II. Kapitálové fondy III. Fondy ze zisku IV. Výsledek hospodaření minulých let V. Výsledek hospodaření účetního období
I. Dlouhodobý hmotný majetek II. Dlouhodobý nehmotný majetek III. Dlouhodobý finanční majetek	B. Cizí zdroje
C. Oběžná aktiva	I. Rezervy II. Dlouhodobé závazky III. Krátkodobé závazky
I. Zásoby II. Dlouhodobé pohledávky III. Krátkodobé pohledávky IV. Krátkodobý finanční majetek	
D. Časové rozlišení	C. Časové rozlišení

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 7 zobrazuje položky aktiv a pasiv rozvahy v horizontální formě.

3.3 KOMPARACE VYBRANÝCH POLOŽEK ROZVAHY

Práce se zabývá porovnáním vybraných položek účetního výkazu rozvahy dle české legislativy a IFRS. Položky jsou demonstrovány na jednotlivých účetních případech v další kapitole. Mezi porovnané položky jsou vybrány dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, zásoby a rezervy.

Nehmotný majetek neboli nehmotné aktivum (intangible asset) upravuje standard IAS 38. Tento standard definuje nehmotné aktivum jako nepeněžitě aktivum, které je identifikovatelné, ale bez fyzické podstaty. Mezi tato aktiva patří především počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, povolení k lovu ryb, dovozní kvóty, koncese apod. Nepatří sem goodwill, protože nesplňuje podmínku identifikovatelnosti. Nehmotné aktivum se zaúčtuje pouze pokud splní podmínky, mezi které patří pravděpodobnost, že budoucí ekonomické užítky, které jsou přiřaditelné tomuto aktivu, poplynou do jednotky a zároveň je možné spolehlivě ocenit pořizovací náklady. Oproti tomu V500 upravuje položku dlouhodobý nehmotný majetek v § 6 odstavec 1, kde je přesné vymezení. Mezi položky dlouhodobého nehmotného majetku patří zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění, kterou určí účetní jednotka. [16]

Druhá položka z příkladu je dlouhodobý hmotný majetek. Standard IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení (Property, plant and equipment) se zabývá definicí pozemků, budov a zařízení. Dále stanovuje ocenění v okamžiku zaúčtování a ocenění po okamžiku zaúčtování. Dlouhodobý hmotný majetek je podle standardu aktivem pokud jednotka drží pozemky, budovy a zařízení z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám, nebo k administrativním účelům, a dále očekává dobu použitelnosti delší než jedno období. Pozemky, budovy a zařízení lze zaúčtovat jako aktivum pokud je možné spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky a účetní jednotka bude mít z této položky ekonomický užitek¹. Po zaúčtování si účetní jednotka volí pravidlo pro ocenění, které musí používat pro celou třídu pozemků, budov a

¹ Pořizovací náklady – jedná se o hotovost nebo hotovostní ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních úhrad souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení či výstavby. (kupní cena, náklady na dopravu, náklady na instalaci, demontáž přemístění aktiva)

zařízení. Metoda ocenění pořizovacími náklady spočívá účtování v pořizovacích nákladech snížených o kumulované odpisy. Druhá metoda je přeceňovací model, kdy položky účtují v přeceněné částce, která bude odpovídat reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných kumulovaných odpisů. Přecenění zpravidla zpracovává profesionálně kvalifikovaný znalec (u pozemků a budov). Reálná hodnota strojů a zařízení je tržní cena určena odhadem. Četnost přecenění je závislá na změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek pozemků, budov a zařízení.

Dlouhodobý hmotný majetek je řešen V500 v §8, který vymezuje jednotlivé druhy dlouhodobého hmotného majetku. Odstavec 11 tohoto paragrafu uvádí, že pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání se stávají dlouhodobým hmotným majetkem. Stavem užívání se rozumí dokončení věcí a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Oproti standardu IAS 16 je zde méně pravidel pro určení majetku jako dlouhodobé aktivum. [14]

Zásoby jsou další skupinou pro porovnání. Zásoby (Inventories) jsou upraveny standardem IAS 2. Tento standard zásoby definuje, stanovuje způsob jejich ocenění a zaúčtování do nákladů. Zásoby jsou aktivem, pokud jsou drženy za účelem prodeje v rámci běžného podnikání nebo jsou v procesu výroby pro takový prodej, či jsou ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu popřípadě při poskytování služeb. Zásoby se oceňují náklady na pořízení nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to hodnotou, která je z výše uvedených nižší. Náhradní díly a servisní zařízení jsou taktéž zásoby, pokud nejsou účetní jednotkou používány déle než jedno účetní období. V opačném případě jsou vykazovány jako položka pozemků, budov a zařízení. Pokud účetní jednotka nakoupí zásoby s odloženým datem platby, musí vykázat rozdíl mezi současnou nákupní cenou a odloženou částkou platby jako úrokový náklad po dobu financování. Zásoby podle české legislativy jsou opět řešeny v V500 v § 9, kde jsou rozděleny na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a zboží. Dále je zde uvedena metoda účtování zásob v průběhu účetního období. Jedná se o metodu A a B, přičemž u metody B je nutné vést evidenci o zásobách, kdy její stav je na konci účetního období zaúčtován. [7]

Poslední část ilustrativního příkladu tvoří položka Rezervy. Rezervami se zabývá standard IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky (Provisions, contingent liabilities and contingent assets). Tento standard definuje rezervy jako závazek s nejistým načasováním nebo částkou a stanovuje podmínky, kdy účetní jednotka rezervu vykáže. Rezerva je zaúčtována účetní jednotkou pokud má k datu závěrky současný závazek vyplývající z minulé události a je pravděpodobné, že účetní jednotka bude muset v souvislosti s jeho vypořádáním převést ekonomické užitky. Dále je výše závazku spolehlivě odhadnuta. Rezerva je obecně vykazována jako závazek a náklad. Dále může být vykázána jako součást pořizovací ceny aktiva, např. položky zásob, pozemků, budov a zařízení). Ve V500 jsou Rezervy upraveny § 16, kde v odstavci 1 je uvedeno, že položka Rezervy obsahuje rezervy podle zvláštních právních předpisů, rezervy na důchody a podobné závazky, rezervu na daň z příjmů a ostatní rezervy. Další odstavce vymezují, kdy účetní jednotka danou rezervu vytváří. Tato položka je vymezena velmi stroze a účetní jednotka je odkázána na zvláštní právní předpisy². [7]

² Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

4 ANALÝZA VYBRANÝCH POLOŽEK ROZVAHY

Kapitola se zabývá analýzou vybraných položek rozvahy podle české legislativy a IFRS. Pro analýzu je použita ilustrativní rozvaha korporace, kdy vybrané položky byly ilustrativně zpracovány dle IFRS. Kapitola je rozdělena na část zadání ilustrativního příkladu a část zpracování vybraných položek dle IFRS.

4.1 ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLAD KORPORACE

Jedná se o obchodní společnost dle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstev. Korporace Doprava a logistika, a.s. působí ve vnitrostátní a mezinárodní silniční motorové nákladní dopravě a dále ve skladové a logistické činnosti a provozování čerpacích stanic, paliv a maziv. Hlavními zákazníky společnosti jsou obchodní řetězce, průmyslové společnosti, ale i spotřebitelé pohonných hmot. K zadání příkladu je použit výkaz rozvaha dle české účetní legislativy. Výkaz rozvaha se nachází v příloze této práce.

Další informace ilustrativního příkladu se týkají dlouhodobého nehmotného majetku, který je evidován v pořizovací ceně. Společnost dlouhodobý nehmotný majetek, jehož pořizovací cena nepřesahuje 60tis. Kč nevykazuje v rozvaze, ale účtuje ho do nákladů v roce pořízení. Dlouhodobý nehmotný majetek nad 60tis. Kč je vykazován v rozvaze, kdy účetní odpisy jsou stanoveny rovnoměrně a doba odpisu je určena na základě použitelnosti daného majetku. Daňové odpisy jsou rovnoměrné a vycházejí ze zákona o daních z příjmů. Skladba dlouhodobého nehmotného majetku je tvořena ocenitelnými právy a softwaru. Firma se rozhodla pro vývoj vlastní nové receptury pro paliva a maziva, kdy v roce 2014 je tento vývoj uveden v rozvaze jako nehmotné výsledky výzkumu a vývoje v hodnotě 66 tis. Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek se eviduje v pořizovací ceně, kdy dlouhodobý hmotný majetek do 40 tis. Kč není vykazován v rozvaze a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení. Dlouhodobý majetek nad 40 tis. Kč je vykazován v rozvaze a odepisován rovnoměrně po dobu stanovenou na základě doby použitelnosti. Daňové odpisy jsou rovnoměrné. Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje pozemky, stavby, samostatné movité věci, umělecká díla a nedokončený hmotný majetek. V roce 2014 nebyl nakoupen žádný

majetek. Společnost eviduje v dlouhodobém hmotném majetku nemovitost s kancelářskými prostory, které v současné době nejsou využity. Proto jsou tyto prostory určeny k pronájmu. Dále má společnost v evidenci jednu výrobní linku, která již není využita. Zůstatková hodnota je 7.500tis. Kč, ale tržní hodnota je 2.350tis. Kč.

Dlouhodobý finanční majetek zahrnuje investice v rámci skupiny. Tyto investice společnost účtuje v pořizovací ceně včetně nákladů na pořízení. Investice jsou i k datu účetní závěrky oceněny pořizovacími cenami. Položka ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly vykazuje účetní jednotka dluhopis emitovaný jinou společností.

Nakoupené zásoby účetní jednotka oceňuje pořizovacími cenami včetně nákladů na jejich pořízení.³ Polotovary vlastní výroby jsou oceňovány vlastními náklady⁴. Materiál i zboží při vyskladnění účetní jednotka oceňuje metodou FIFO⁵. K zásobám účetní jednotka tvoří opravné položky. Dále materiál zahrnuje náhradní díly v celkové hodnotě 287 tis. Kč. Díly jsou na skladě drženy po dobu 4 let. Doba je určena zkušenostmi z minulosti. Společnost dále eviduje na účtu nedokončená výroba, částku 2.491 tis. Kč, což je rozjednaná zakázka na rok 2015.

Společnost eviduje dlouhodobou pohledávku za ovládající osobou ve výši 25.907 tis. Kč, která vznikla v roce 2013 a je splatná v roce 2017. Krátkodobé pohledávky jsou z obchodního styku a k 31.12.2014 činí 428.190 tis. Kč. Z výše uvedené částky jsou pohledávky ve výši 854 tis. Kč po lhůtě splatnosti 180 dní. Opravné položky se vytvářejí na základě analýzy platebních schopností odběratelů. V krátkodobém finančním majetku jsou evidovány cenné papíry – především akcie, které jsou určeny k obchodování.

Společnost eviduje k 31.12.2014 obchodní závazky ve výši 438.864 tis. Kč, kdy nejsou vedeny žádné závazky po lhůtě splatnosti. Dále je evidována bezúročná půjčka od ovládající osoby ve výši 79.230 tis. Kč, kdy tato půjčka má splatnost 8 let, což je v roce 2019. Z titulů zůstatkových cen dlouhodobého majetku, opravných položek a rezerv vzniká

³ Náklady na pořízení zahrnují přepravu, clo, bankovní výlohy, nevratné obalové materiály, poštovné

⁴ Vlastní náklady zahrnují přímý materiál, mzdy a zákonné sociální pojištění

⁵ FIFO – je zkratka anglického sousloví First In, First Out, což v překladu znamená první dovnitř, první ven. V účetnictví se používá při oceňování vyskladnění zásob, kdy účetní jednotka vyskladní nejprve zásoby, které datově nakoupila jako první.

odložený daňový závazek. Pro rok 2014 je sazba daně 19 %. V roce 2014 byly využity bankovní úvěry a to provozní a investiční. Úroky z těchto úvěrů nebyly aktivovány do hodnoty majetku. V hlavní knize jsou evidovány kurzové zisky ve výši 4.843 tis. Kč a kurzové ztráty ve výši 5.003 tis. Kč.

4.2 ANALÝZA DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU

Tabulka 8 představuje část rozvahy společnosti k 31.12.2014, která podléhá české legislativě. Jedná se o část B Dlouhodobý nehmotný majetek, kdy jeho celková výše je 9.043 tis. Kč. Dlouhodobý nehmotný majetek je složen ze zřizovacích výdajů, které mají v roce 2014 nulovou zůstatkovou hodnotu. Dále jsou zde vykázány nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, které společnost ocenila na 66 tis. Kč. Jedná se o vývoj nové receptury pohonných hmot, které byla v roce 2014 zahájena. Software ve výši 4.660 tis. Kč, ocenitelná práva s nulovou zůstatkovou hodnotou. Položky goodwill a jiný dlouhodobý nehmotný majetek mají nulovou zůstatkovou hodnotu. Nedokončený dlouhodobý majetek je ve výši 317 tis. Kč a poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek je ve výši 4.000 tis. Kč, jedná se o CRM (Customer relationship management, Řízení vztahů se zákazníky) systém, který je konstruován přímo na míru společnosti. Plánované nasazení tohoto softwaru je konec roku 2015.

Tabulka 8 Přehled dlouhodobého nehmotného majetku společnosti k 31.12.2014 (v tis. Kč) podle české legislativy

B.	I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		9 043
B.	I.	1.	Zřizovací výdaje	0
		2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	66
		3.	Software	4 660
		4.	Ocenitelná práva	0
		5.	Goodwill	0
		6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0
		7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	317
		8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	4 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro převod na IFRS je potřeba udělat drobnou úpravu. Protože standard IAS 38 vymezuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné, je nutné z výše uvedené části rozvahy vyjmout položku nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, která nesplňuje parametry standardu. Toto je provedeno odúčtováním dané položky nehmotných aktiv z majetku, kdy tato položka bude zaúčtována jako nákladová položka – výkonová spotřeba, a to v celé výši, tj. 66 tis. Kč.

Převod dlouhodobého nehmotného majetku na IFRS znamená změnu hodnoty této položky a to směrem dolů. Z původních 9 043 tis. Kč dojde ke snížení na 8 977 tis. Kč.

4.3 ANALÝZA DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU

V případě dlouhodobého hmotného majetku účtovaného podle standardu IAS 16 musí účetní jednotka zhodnotit, zda skutečný majetek společnosti odpovídá danému standardu. S dlouhodobým hmotným majetkem jsou spojeny taktéž odpisy. Zde každá část aktiva, u které jsou pořizovací náklady významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům dané položky, se odepisuje odděleně. Společnost z ilustrativního příkladu využívá nákladní vozidla, která slouží pro rozvoz zboží. Jelikož jsou vozidla denně využívána, tak účetní

jednotka bude odepisovat zvlášť karoserii vozidla a zvlášť motor, jehož životnost bude oproti karoserii výrazně kratší.

Tabulka 9 zobrazuje část rozvahy podle české legislativy k 31.12.2014. Jedná se o Dlouhodobý hmotný majetek v celkové výši 522 338 tis. Kč.

Tabulka 9 Přehled dlouhodobého hmotného majetku k 31.12.2014 (v tis. Kč) podle české legislativy

B.	II.		Dlouhodobý hmotný majetek	522 338
B.	II.	1.	Pozemky	7 393
		2.	Stavby	22 208
		3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	63 697
		4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	0
		5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	0
		6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0
		7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	572
		8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	0
		9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	428 468

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2014 pořídila společnost novou budovu, kdy náklady na výstavbu dosáhly 4 908 tis. Kč, k této sumě byly aktivovány výpůjční úroky ve výši 298 tis. Kč. Pořizovací cena budovy je 5 206 tis. Kč. Jelikož na budovu byla poskytnuta dotace ve výši 1 200 tis. Kč, proto je v rozvaze zahrnuta ve výši 4 006 tis. Kč. Dále v položce stavby je sklad, jehož zůstatková hodnota je 3 957 tis. Kč. Tento sklad slouží k pronájmu jiné společnosti. Životnost budovy postavené v roce 2014 byla stanovena na 20 let a budova byla zařazena do užívání 30.6.2014.

Při porovnání ocenění nově pořízené budovy dle české legislativy a IFRS dochází k rozdílu v účetních položkách. Česká účetní legislativa do pořizovací ceny zahrnuje náklady na

výstavbu a výpůjční náklady, což je 4 006 tis. Kč. Hodnota budovy pořizované v souladu s IFRS jsou účtovány v hodnotě 4 908 tis. Kč (Výpočet: 3 708 – 298 (výpůjční náklady) + 1 200 dotace). Dále dotace ve výši 1 200 tis. Kč nebude snižovat hodnotu aktiva při jeho ocenění, ale bude rozpuštěna do výnosů po celou dobu životnosti budovy (20 let). Roční výnos je ve výši 60 tis. Kč. Budova byla zařazena do užívání 1.7.2014, tudíž výnos je krácen na 30 tis. Kč. Tyto změny jsou zaúčtovány v tabulce 10.

Tabulka 10 Zaúčtování změny v souvislosti s dotací

Číslo případu	Popis účetní operace	Částka (v tis. Kč)	MD	D
1.	Odečtení výpůjčních nákladů za ceny aktiva	298	N – finanční náklady	A – pozemky, budovy a zařízení
2.	Úprava hodnoty aktiva o dotaci	1 200	A – pozemky, budovy a zařízení	-
		30	-	V – ostatní výnosy
		1 170	-	Z – obchodní a jiné závazky (výnosy příštích období)

Zdroj: Vlastní zpracování

Druhý rozdíl je v hodnotě odpisů. Odpisy dle české účetní legislativy se vypočítají jako $4\,006 / 20 = 200,3$. Protože budova byla zařazena do užívání 1.7.2014, bude v prvním roce užívání odpis 100 tis. Kč. Odpisy dle IFRS jsou vypočítány jako: $4\,908 / 20 = 245,4$, tzn., že v prvním roce užívání bude účtován odpis ve výši 123 tis. Kč. Vzniká rozdíl ve výši 23 tis. Kč, kterým je odpis v prvním roce zvýšen. Jelikož se jedná o nákladovou položku, tak bude ovlivněn hospodářský výsledek společnosti.

Tabulka 11 zobrazuje převod položek rozvahy z české účetní legislativy do IFRS.

Tabulka 11 Převod z české účetní legislativy na IFRS

Položka rozvahy	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS
Brutto hodnota budovy	4 006	1 200	298	4 908
Oprávky budovy	- 100	0	30	-130
Výsledek hospodaření běžného období	3 906	1 200	328	4 778
Výnosy příštích období	0	0	1 170	1 170

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4 ANALÝZA ZÁSOb

Účetní jednotka společnosti dle českých předpisů vykazuje k 31.12.2014 zůstatek zásob ve výši 7 532 tis. Kč. Struktura zásob obsažená v části rozvahy je ilustrována v tabulce 12.

Tabulka 12 Přehled zásob k 31.12.2014 (v tis. Kč) podle české legislativy

C.	I.	Zásoby		7 532
C.	I.	1.	Materiál	2 687
		2.	Nedokončená výroba a polotovary	2 491
		3.	Výrobky	0
		4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	0
		5.	Zboží	2 354
		6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní jednotka v zásobách eviduje i náhradní díly ve výši 287 tis. Kč, kdy doba použitelnosti je delší než 1 rok. Tyto náhradní díly podle standardu nepatří do zásob, ale je nutné je vykazovat jako součást pozemků, budov a zařízení. Dále je však nutné dopočítat i odpisy pro 1. rok. Účetní jednotka stanovila dobu životnosti na 4 roky. Tyto informace je nutné pro převod upravit. Převod znázorňuje tabulka 13.

Tabulka 13 Převod náhradních dílů do DHM

Číslo operace	Popis operace	Částka v tis. Kč	MD	D
1.	Zařazení náhradních dílů do DHM	287	A – pozemky, budovy a zařízení	A – zásoby
2.	Odpis náhradních dílů	72	N – odpisy hmotných a nehmotných aktiv	A – pozemky, budovy a zařízení

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledkem této účetní operace je změna v položkách rozvahy – především se jedná o Dlouhodobý hmotný majetek a Zásoby. Dále se změna odrazí ve Výkazu zisku a ztráty v položce Výsledek hospodaření běžného účetního období.

Druhá změna při převodu na IFRS se týká položky nedokončená výroba a polotovary. Na tomto účtu má společnost k datu 31.12.2014 částku ve výši 2 491 tis. Kč, kdy částka 1 091 tis. Kč je získaná dlouhodobá zakázka, na které společnost pracuje 2 roky. Termín dokončení je tedy v roce 2015. Očekávány náklady této zakázky jsou ve výši 2 183 tis. Kč a prodejní cena ve výši 2 958 tis. Kč. Pro standard je nutné vykázat související náklady a výnosy. Tyto se vypočítají metodou procenta dokončení. Výpočet je následující:

Procento dokončení = $1\,091 / 2\,183$, tj. 0,49

Výnosy podle procenta dokončení = $0,49 * 2\,958$, tj. 1450 tis. Kč

Protože rozvaha podle IFRS obsahuje pouze položku zásob a nikoliv nedokončené výroby a polotovarů a není možné tuto dlouhodobou zakázku vykázat, je nutné udělat opět změnu. Společnost přijala zálohu na tuto zakázku ve výši 700 tis. Kč. Je nutné tedy odúčtovat tuto zálohu a zaúčtovat vynaložené náklady a plánovaný zisk.

Tabulka 14 Proces odúčtování zálohy a zaúčtování nákladů a výnosů dle související zakázky

Číslo případu	Popis operace	Částka v tis. Kč	MD	D
1.	Odúčtování zálohy přijaté na nedokončenou výrobu	700	Z – obchodní a jiné závazky	-
		1 091	-	A – zásoby
2.	Zúčtování nákladů a výnosů na základě stavební smlouvy	1 091	N – výkonová spotřeba	-
		1 450	-	V – výnosy
		750	A – obchodní a jiné pohledávky	-

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 14 znázorňuje odúčtování přijaté zálohy za dlouhodobou zakázku a zároveň zúčtování vynaložených nákladů ve výši 1 091 tis. Kč a 49 % hodnoty z celkového plánovaného zisku, tj. 1 450 tis. Kč. Zbylá částka 750 tis. Kč je pohledávka společnosti vůči zákazníkovi, i když nebyla provedena fakturace zákazníkovi.

Tato změna bude i zahrnuta i v převodové tabulce 15, kde jsou zobrazeny položky rozvahy, kterých se výše popsaná situace týká.

Tabulka 15 Převodová tabulka za rok 2014 (v tis. Kč)

Položka rozhady	Česká legislative	Úprava MD	Úprava D	IFRS
Zásoby	7 532	0	1 091	6 441
Krátkodobé pohledávky	556 134	750	0	556 884
Výsledek hospodaření za běžné období	-194 104	1 091	1 450	-193 745
Dlouhodobé závazky	165 784	700	0	166 484

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5 ANALÝZA REZERV

Účetní jednotka k datu 31.12.2014 vykazuje zůstatek rezerv 35 304 tis. Kč a je složena z rezervy na opravy a udržování, rezervy na nevybranou dovolenou a rezervy na daň z příjmů. Tabulka 16 zobrazuje část rozvahy s přehledem rezerv společnosti.

Tabulka 16 Přehled rezerv k 31.12.2014 v tis. Kč podle české legislativy

B.	I.	Rezervy	35 304
B. I.	1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	21 182
	2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	0
	3.	Rezerva na daň z příjmů	6 582
	4.	Ostatní rezervy	7 540

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2014 účetní jednotka zaznamenala pohyby u jednotlivých rezerv, které jsou znázorněny v tabulce 17.

Tabulka 17 Přehled pohybů jednotlivých položek rezerv v roce 2014 v tis. Kč

Položka	Rezerva na opravy a udržování	Rezerva na nevybranou dovolenou	Rezerva na daň z příjmů	Rezervy celkem
Počáteční stav k 1.1.2014	14 008	8 038	1 301	23 347
Tvorba	7 630	7 540	6 582	21 752
Čerpání	-456	-8 038	-1 301	-9 795
Konečný stav k 31.12.2014	21 182	7 540	6 582	35 304

Zdroj: Vlastní zpracování

Protože rezerva na opravy a udržování nesplňuje kritérium definované standardem pro vykazování rezervy, tzn., že neexistuje současný závazek, který je důsledkem minulé události. Dále je uvedeno, že významná oprava má být vykazována jako aktivum, což je součást majetku, který lze odepisovat, proto je nutné tuto rezervu odúčtovat ve výši 21 182 tis. Kč. Pohyb na této rezervě v daném období je následující: 7 630 tis. Kč – 456 tis. Kč = 7 174 tis. Kč a stav na začátku období je 14 008 tis. Kč. Odúčtování dané rezervy se provede způsobem uvedeným v tabulce 18.

Tabulka 18 Odúčtování rezervy na opravy a udržování

Číslo případu	Popis operace	Částka v tis. Kč	MD	D
1.	Odúčtování rezervy na opravy a udržování	21 182	Z – rezervy krátkodobé	-
		7 174	-	N – ostatní náklady
		14 008	-	VK – nerozdělený zisk

Zdroj: Vlastní zpracování

Ostatní rezervy pro účetní jednotku představují úbytek finančních prostředků, a proto je vhodné vykázat tyto rezervy v běžných závazcích. Rezerva na nevybranou dovolenou se vykáže v položce obchodní a jiné závazky a rezervu na daň z příjmů v položce splatná daň. Tabulka 19 zachycuje změny položek rezervy.

Tabulka 19 Zachycení změn položek rezervy

Číslo případu	Popis operace	Částka v tis. Kč	MD	D
2.	Zařazení rezervy na nevybranou dovolenou do obchodních závazků	7 540	Z – rezervy dlouhodobé	Z – obchodní a jiné závazky
3.	Reklasifikace nákladů spojená s vykázáním rezervy na nevybranou dovolenou	7 540	N – mzdy a zaměstnanecké požitky	N – ostatní náklady
4.	Zařazení rezervy na daň z příjmů do splatné daně	6 582	Z – rezervy krátkodobé	Z – splatná daň
5.	Reklasifikace nákladů spojená s vykázáním rezervy na daň z příjmů	6 582	N – daně ze zisku	N – ostatní náklady

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 20 jsou shrnuty provedené změny, které se projeví účetními změnami v položce rezervy.

Tabulka 20 Převodová tabulka za rok 2014 (v tis. Kč)

Položky rozvahy	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS
Výsledek hospodaření minulých let	-266 009	0	14 008	-252 001
Výsledek hospodaření běžného období	-291 216	14 122	21 296	-284 042
Rezervy	35 304	35 304	0	0
Krátkodobé závazky	560 908	0	14 122	575 030

Zdroj: Vlastní zpracování

4.6 CELKOVÝ VLIV TRANSAKČÍ NA ROZVAHU

Tato část se věnuje souhrnné analýze vlivu rozdílného účetního systému na rozvahu. V tabulce 21 jsou zachyceny předchozí účetní transakce a je porovnán vliv odlišných požadavků české účetní legislativy a IFRS.

Tabulka 21 Komparace celkového vlivu vybraných účetních operací na rozvahu

Rozvaha k 31.12.2014 dle české legislativy (v tis. Kč)				Rozvaha k 31.12.2014 dle IFRS (v tis. Kč)			
Dlouhodobý nehmotný majetek	9 043	Základní kapitál	271 619	Dlouhodobý nehmotný majetek	8 977	Základní kapitál	286 092
Dlouhodobý hmotný majetek	4 006	Výsledek hospodaření v běžném období	-291 216	Dlouhodobý hmotný majetek	4 908	Výsledek hospodaření v běžném období	-284 042
Oprávky	-100	Rezervy	35 304	Oprávky	-130	Rezervy	0
Zásoby	7 532	Krátkodobé závazky	560 908	Zásoby	6 441	Krátkodobé závazky	575 030
Krátkodobé pohledávky	556 134			Krátkodobé pohledávky	556 884		
Aktiva celkem	576 615	Pasiva celkem	576 615	Aktiva celkem	577 080	Pasiva celkem	577 080

Zdroj: Vlastní zpracování

Vlivem respektování požadavků české účetní legislativy jsou celková aktiva a pasiva oproti požadavkům IFRS podhodnocena o 465 tis. Kč. Dále stojí za povšimnutí, že struktura rozvahy se taktéž liší. Velké změny se odehrávají především v položkách dlouhodobého hmotného majetku a zásob. Dále jsou odlišné požadavky zřetelné na položce rezervy, kdy IFRS tuto položku eviduje s nulovým zůstatkem.

Změny uvedené v předchozích ilustrativních příkladech se projevily i ve výkazu zisku a ztráty, kdy v této závislosti došlo ke snížení vykázané ztráty o 7 174 tis. Kč. Změny se dotknou i finanční analýzy podniku. Tímto lze konstatovat, že odlišné metody mají za následek změnu hospodářského výsledku, respektive výsledné daně, neboť výsledek hospodaření je základem pro výpočet daně podle českých účetních předpisů. Dále změna ovlivní stav majetku a závazků společnosti, což se mohou ocenit vlastníci společnosti, kteří sledují hospodaření podniku a jeho majetek a zdroje krytí majetku.

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo porovnat vybrané položky účetního výkazu rozvaha, kdy k porovnání sloužily účetní systémy podle české účetní legislativy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Lze vidět rozdíly mezi těmito systémy a to i přesto, že česká účetní legislativa prošla několika změnami v rámci harmonizace. Je to díky tomu, že proces harmonizace ještě není zcela dokončena.

V současné době přetrvává rozdíl mezi IFRS a českou účetní legislativou. IFRS nepředepisují žádnou účtovou osnovu ani nedávají návod, jak má účetní jednotka účtovat, ale sdělují jak má účetní jednotka vykazovat, aby účetnictví poskytovalo věrný obraz ekonomické činnosti. Dále IFRS uvádějí minimální výčet povinně zveřejněných položek. Česká účetní legislativa upravuje formu výkazů, předepisuje jejich sestavení v české měně. IFRS nechává na účetní jednotce, kterou měnu použije.

Hlavním nedostatkem české účetní legislativy je absence dokumentu podobného Koncepčnímu rámci IFRS. Tento dokument by mohl navádět účetní jednotku při vykazování účetních transakcí.

Práce popisuje rozdíly vybraných položek účetního výkazu rozvaha. Nejprve se zaměřuje na dlouhodobý nehmotný majetek, kdy odlišnost IFRS a české účetní legislativy spočívá v pohledu na položku nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Tato položka nesplňuje parametry daného standardu, a proto je nutné tuto položku odúčtovat z nehmotných aktiv majetku a zaúčtovat do nákladové položky, čímž dosáhneme snížení aktiv o danou položku a zároveň dojde ke snížení výsledku hospodaření, respektive základu pro výpočet daně.

Dlouhodobý hmotný majetek má odlišnost v možnosti používání modelu přecenění majetku reálnou hodnotou. IFRS tento model umožňují na rozdíl od české legislativy. Dále byl do 1.1.2010 rozdíl v odepisování, kdy od tohoto data česká účetní legislativa uplatňuje tzv. komponentní odepisování, které spočívá v odepisování významných komponent majetku samostatně. Odlišnost dále spočívá v pořízení aktiva s dotací, kdy IFRS na rozdíl od české legislativy pohlíží na dotaci jako na výnos, který je rozpuštěn po dobu životnosti aktiva právě do výnosů.

Zásoby se podle těchto účetních systémů liší v pohledu na náhradní díly. Česká legislativa tuto položku řadí mezi oběžný majetek, ale IFRS mohou za určitých podmínek chápat náhradní díly jako součást pozemků, budov a zařízení. Rozdílný pohled účetních systémů je na položku rezerv. Odlišné chápání je u rezerv na opravu dlouhodobého majetku, kde IFRS tvoří rezervy na současný závazek, ale česká legislativa tvoří rezervy na budoucí závazky.

Závěrem lze říci, že největší rozdíly mezi jednotlivými účetními systémy jsou dle Tabulky 21 v dlouhodobém hmotném majetku a v zásobách. Dlouhodobý hmotný majetek je podle české legislativy podhodnocen o 902 tis. Kč a naopak položka zásob je navýšena o 1 091 tis. Kč. Důvodem je odlišný pohled na tyto položky, kdy IFRS jsou přizpůsobeny věrnějšímu obrazu stavu účetní jednotky. Další významná položka, která tyto systémy odlišuje, jsou rezervy. Při pohledu na tuto položku se dá namítat, že česká účetní legislativa je od IFRS vzdálená a mnohdy je ovlivněna daňově, neboť účetnictví slouží jako podklad pro daňové účely.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

CITACE

- [1] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Trizonia, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.
- [2] STROUHAL, Jiří. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2012. ISBN 978-80-265-0154-1.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-0149-7.
- [4] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s.. ISBN 978-80-7418-143-6.
- [5] PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 183 s. ISBN 978-80-7357-866-4.
- [6] VAŠEK, Libor. Zmeny v rozsahu IFRS od 2014 a po 2014. In *Sborník pedagogické konference: 14. ročník : Praha 29. listopadu 2014*. 14. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2060-5. s.27 – 37.
- [7] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vydání. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.
- [8] SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-777-5.
- [9] CHALUPA, Rostislav a Eva FIŠEROVÁ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*. 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-933-5.
- [10] Novinky v oblasti IFRS 2015. *Www.bakertilly.cz* [online]. Baker Tilly Czech Republic: PB Solution, 2015, 2015-11-07 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.bakertilly.cz/novinka/novinky-v-oblasti-ifrs-2015/>

[11] ŠRÁMKOVÁ, Alice, Martina JANOUŠKOVÁ a Helena VOJÁČKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: IAS/IFRS : praktické aplikace : aktualizované vydání pro účetní období 2009 – 2010*. Praha: Institut Svazu účetních, 2004. ISBN 978-80-86716-61-9.

[12] BRABEC, Zdeněk. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy: monografie*. 1. vyd. V Liberci: Technická univerzita, 2011, 166 s. ISBN 978-80-7372-778-9.

[13] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS Text s významem pro EHP: Access to European Union law. *Eur-lex* [online]. EUROPA: Eur-lex, 2015, 2015-12-01 [cit. 2015-12-01]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32013L0034>

[14] *ÚČETNICTVÍ*. Praha: BILANCE, 2013, **2013**(5). ISSN 0139-5661.

[15] NOBES, Christopher a Robert PARKER. *Comparative international accounting*. 11 th ed. Prentice Hall: Harlow, 2010. ISBN 978-0-273-72572-6.

[16] JERMAN, Mateja a Massimo MANZIN. Accounting Treatment of Goodwill in IFRS and US GAAP. *Organizacija* [online]. 2008-01-1, **41**(6): - [cit. 2015-12-02]. DOI: 10.2478/v10051-008-0023-5. ISSN 1581-1832. Dostupné z: <http://www.degruyter.com/view/j/orga.2008.41.issue-6/v10051-008-0023-5/v10051-008-0023-5.xml>

BIBLIOGRAFIE

ALEXANDER, David a Christopher NOBES. *Financial accounting: an international introduction*. 4th ed. Harlow, Essex, England: Pearson Education, 2010, 477 p. ISBN 02-737-2164-X.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009, 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

WEYGANDT, Jerry J, Paul D KIMMEL a Donald E KIESO. *Financial accounting: IFRS edition*. 2nd edition. Hoboken, NJ: John Wiley, 2013, 735 pages. ISBN 978-111-8285-909.

Seznam příloh

Příloha A: Struktura rozvahy zahrnující položky, jejichž zveřejnění vyžadují nebo navrhují jednotlivé standardy (V rámci dlouhodobých a krátkodobých položek rozvahových aktiv seříděno podle předpokládané likvidity.)

Položka rozvahy	Standard, ve kterém je upravena
Aktiva	
Dlouhodobá aktiva	IAS 1
Nehmotná dlouhodobá aktiva <ul style="list-style-type: none"> • Goodwill • Koncese • Patenty • Licence • Software • Obchodní známky a podobná práva 	IAS 38 (příkladný výčet)
<ul style="list-style-type: none"> • Poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého majetku 	
Hmotná dlouhodobá aktiva k užívání v účetní jednotce <ul style="list-style-type: none"> • Pozemky • Budovy • Stroje • Lodě • Letadla • Motorové dopravní prostředky • Nábytek a příslušenství • Kancelářské zařízení • Poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého majetku • Významné náhradní díly • Dlouhodobá biologická aktiva v rozčlenění na zralá a nezralá 	IAS 16 (pouze navrhované členění)
Dlouhodobá finanční aktiva <ul style="list-style-type: none"> • Podíly na vlastním kapitálu jiných podniků (podstatný vliv, rozhodující vliv, společné podniky) • Ostatní dlouhodobé cenné papíry • Ostatní dlouhodobé poskytnuté půjčky • Dlouhodobé pohledávky 	IAS 27

Dlouhodobé nefinanční pohledávky <ul style="list-style-type: none"> • Odložená daňová pohledávka • Dlouhodobé pohledávky z časového rozlišení nákladů příštích období 	IAS 12
Majetek držený k prodeji	IFRS 5
Krátkodobá aktiva	IAS 1
Hodnota dlouhodobých výrobních smluv (smluv o zhotovení)	IAS 11 – Smlouvy o zhotovení
Zásoby <ul style="list-style-type: none"> • Materiál • Nedokončené výrobky • Zboží 	IAS 2
<ul style="list-style-type: none"> • Krátkodobá biologická aktiva v rozčlenění na zralá a nezralá 	IAS 41
Nefinanční pohledávky <ul style="list-style-type: none"> • Náklady příštích období • Zaplacené zálohy 	Viz poznámka pod čarou
Ceniny	
Krátkodobé finanční aktiva <ul style="list-style-type: none"> • Krátkodobé investice držené do splatnosti („Held to Maturity“ - „HTM“) • Krátkodobé pohledávky a poskytnuté půjčky (Loans and Receivables – „L&R“) • Krátkodobá realizovatelná finanční aktiva (též jsou označována jako k prodeji, „Available For Sale“ – „AFS“) • Krátkodobá finanční aktiva držená k obchodování (trading), přesněji řečeno zařazená účetní jednotkou do portfolia finančních aktiv oceňovaných fair value s dopadem do výsledku hospodaření („at Fair Value through Profit or Loss“ – „VFP(T)L“) • Peníze v pokladně, peníze na bankovních účtech 	IAS 32, IAS 39, IFRS 9
<i>Aktiva celkem</i>	
Vlastní kapitál	
<ul style="list-style-type: none"> • Základní kapitál • Rezervní fondy • Nerozdělené zisky 	
Dlouhodobé závazky	
Nefinanční závazky	
<ul style="list-style-type: none"> • Odložený daňový závazek 	IAS 12
<ul style="list-style-type: none"> • Dlouhodobé rezervy 	IAS 37
<ul style="list-style-type: none"> • Dlouhodobé rezervy tvořené z titulu zaměstnaneckých požitků 	IAS 19, IAS 26
<ul style="list-style-type: none"> • Dlouhodobé položky výnosů příštích období 	

Finanční závazky	IAS 32, IAS 39, IFRS 9
• Dlouhodobé přijaté úvěry a půjčky	
• Dlouhodobé závazky z titulu emitovaných dluhových cenných papírů	
Krátkodobé závazky	
Nefinanční závazky	
• Rezervy krátkodobého charakteru	IAS 37
• Závazky vůči státu (splatné daně)	IAS 12
• Závazky vůči zaměstnancům	IAS 19
• Krátkodobé položky časového výnosu příštích období	
• Závazky vůči vlastníkům z titulu rozdělení zisku	
Finanční závazky	IAS 32, IAS 39, IFRS 9
• Závazky z obchodního styku	
• Krátkodobé přijaté půjčky a úvěry	
• Krátkodobá část dlouhodobých půjček a úvěrů	
<i>Vlastní kapitál a závazky celkem</i>	

Příloha B: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a mezinárodní účetní standardy k 1.1.2015

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	Název	Mezinárodní účetní standard	Název standardu
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	IAS 1	Prezentace účetní závěrky
IFRS 2	Úhrada vázaná na akcie	IAS 2	Zásoby
IFRS 3	Podnikové kombinace	IAS 7	Výkaz peněžních toků
IFRS 4	Pojistné smlouvy	IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	IAS 10	Události po rozvahovém dni
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů	IAS 11	Smlouvy o zhotovení
IFRS 7	Finanční nástroje - zveřejňování	IAS 12	Daně ze zisku
IFRS 8	Provozní segmenty	IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení

IFRS 9	Finanční nástroje	IAS 17	Leasingy
IFRS 10	Konsolidované účetní závěrky	IAS 18	Výnosy
IFRS 11	Společná uspořádání	IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných jednotkách	IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IFRS 13	Ocenění reálnou hodnotou	IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IFRS 14	Časová rozlišení při cenové regulaci	IAS 23	Výpůjční náklady
IFRS 15	Výnosy ze smluv se zákazníky	IAS 24	Zveřejnění spřízněných cen
		IAS 26	Účtování a vykazování penzijních plánů
		IAS 27	Konsolidovaná a separátní účetní závěrka
		IAS 28	Investice do přidružených jednotek
		IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
		IAS 32	Finanční nástroje
		IAS 33	Zisk na akcii
		IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
		IAS 36	Znehodnocení aktiv
		IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
		IAS 38	Nehmotná aktiva
		IAS 39	Finanční nástroje: účtování a ocenění
		IAS 40	Investiční nemovitost
		IAS 41	Zemědělství

Příloha C: Uspořádání a označování položek účetních výkazů dle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Je součástí ilustrativního příkladu.

ROZBOR ROZVAHA 2014				
ROZVAHA v plném rozsahu k 31.prosinci 2014 (v tis. Kč)				
		Běžné účetní období		
		Brutto	Korekce	Netto
	Aktiva celkem	2331711	-691836	1639875
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	1530243	-687355	942888
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	45334	-36291	9043
B. I.	1. Zřizovací výdaje	0	0	0
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	66	0	66
	3. Software	40701	-36041	4660
	4. Ocenitelná práva	250	-250	0
	5. Goodwill	0	0	0
	6. Jiný Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	317	0	317
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	4000	0	4000
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	890985	-368647	522338
II.	1. Pozemky	7393	0	7393
	2. Stavby	51327	-29119	22208
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	103797	-40100	63697
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0	0
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	0	0	0
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	572	0	572
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	727896	-299428	428468
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	593924	-182417	411507
B. III.	1. Podíly - ovládaná osoba	579543	-168036	411507
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0	0	0
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	50	-50	0
	4. Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	14331	-14331	0
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	0	0	0
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	0	0	0
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	0	0	0
C.	Oběžná aktiva	778267	-104481	673786
C. I.	Zásoby	7799	-267	7532
C. I.	1. Materiál	2954	-267	2687
	2. Nedokončená výroba a polotovary	2491	0	2491
	3. Výrobky	0	0	0
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	0	0	0

	5.	Zboží	2354	0	2354
	6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	0	0	0
C. II.		Dlouhodobé pohledávky	110246	-12731	97515
C. II.	1.	Pohledávky z obchodních vztahů	0	0	0
	2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	38638	-12731	25907
	3.	Pohledávky - podstatný vliv	0	0	0
	4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	0	0	0
	5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0	0
	6.	Dohadné účty aktivní	0	0	0
	7.	Jiné pohledávky	0	0	0
	8.	Odložená daňová pohledávka	71608	0	71608
C. III.		Krátkodobé pohledávky	647617	-91483	556134
C. III.	1.	Pohledávky z obchodních vztahů	511986	-83796	428190
	2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0	0
	3.	Pohledávky - podstatný vliv	0	0	0
	4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	0	0	0
	5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0	0
	6.	Stát - daňové pohledávky	7085	0	7085
	7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	12294	0	12294
	8.	Dohadné účty pasivní	79657	0	79657
	9.	Jiné pohledávky	36595	-7687	28908
C. IV.		Krátkodobý finanční majetek	12605	0	12605
C. IV.	1.	Peníze	820	0	820
	2.	Účty v bankách	11785	0	11785
	3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	0	0	0
	4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	0	0	0
D.		Časové rozlišení	23201	0	23201
D. I.	1.	Náklady příštích období	23465	0	23465
	2.	Komplexní náklady příštích období	0	0	0
	3.	Příjmy příštích období	-264	0	-264
		PASIVA			
				Běžné účetní období	1639875
A.		Vlastní kapitál			112775
A. I.		Základní kapitál			370000
	1.	Základní kapitál			370000
	2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly			0
	3.	Změny základního kapitálu			0
A. II.		Kapitálové fondy			300000
A. II.	1.	Emisní ážio			0
	2.	Ostatní kapitálové fondy			300000
	3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků			0
	4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti			0
	5.	Rozdíly z přeměn společností			0
A. III.		Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku			0
A. III.	1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond			0

	2.	Statutární a ostatní fondy	0
A. IV.		Výsledek hospodaření minulých let	-266009
A. IV.	1.	Nerozdělený zisk minulých let	0
	2.	Neuhrazená ztráta minulých let	-266009
A. V.		Výsledek hospodaření běžného účetního období	-291216
B.		Cizí zdroje	1503677
B. I.		Rezervy	35304
B. I.	1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	21182
	2.	Rezerva na důchody a podané závazky	0
	3.	Rezerva na daň z příjmů	6582
	4.	Ostatní rezervy	7540
B. II.		Dlouhodobé závazky	165784
B. II.	1.	Závazky z obchodních vztahů	0
	2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	79230
	3.	Závazky - podstatný vliv	0
	4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	0
	5.	Dlouhodobě přijaté zálohy	0
	6.	Vydané dluhopisy	0
	7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	0
	8.	Dohadné účty pasivní	0
	9.	Jiné závazky	86554
	10.	Odložený daňový závazek	0
B. III.		Krátkodobé závazky	560908
B. III.	1.	Závazky z obchodních vztahů	438864
	2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	0
	3.	Závazky - podstatný vliv	0
	4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	0
	5.	Závazky k zaměstnancům	20237
	6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	13208
	7.	Stát - daňové závazky a dotace	3467
	8.	Krátkodobě přijaté zálohy	43
	9.	Vydané dluhopisy	0
	10.	Dohadné účty pasivní	62348
	11.	Jiné závazky	22741
B. IV.		Bankovní úvěry a výpomoci	741681
B. IV.	1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	526185
	2.	Krátkodobé bankovní úvěry	127208
	3.	Krátkodobé finanční výpomoci	88288
C.		Časová rozlišení	23423
C. I.	1.	Výdaje příštích období	22833
	2.	Výnosy příštích období	590
Výkaz zisku a ztráty			
I.		Tržby za prodej zboží	55861
A.		Náklady vynaložené na prodané zboží	52669
+		Obchodní marže	3192

II.	Výkony	2566103
	1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	2564652
	2. Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	879
	3. Aktivace	572
B.	Výkonová spotřeba	2175682
	1. Spotřeba materiálu a energie	609945
	2. Služby	1565737
+	Přidaná hodnota	393613
C.	Osobní náklady	360967
	1. Mzdové náklady	265823
	2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1599
	3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	90226
	4. Sociální náklady	3319
D.	Daně a poplatky	19572
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	65182
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	27470
	1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	26740
	2. Tržby z prodeje materiálu	730
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	23461
	1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	22870
	2. Prodaný materiál	591
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	3178
IV.	Ostatní provozní výnosy	95602
H.	Ostatní provozní náklady	117269
V.	Převod provozních výnosů	0
I.	Převod provozních nákladů	0
*	Provozní výsledek hospodaření	-72944
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů	0
J.	Prodané cenné papíry a vklady	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	64449
	1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v ÚJ pod podstatným vlivem	64449
	2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	0
	3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0
K.	Náklady z finančního majetku	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	130
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	1166
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	191670
X.	Výnosové úroky	2034
N.	Nákladové úroky	38311
XI.	Ostatní finanční výnosy	46319
O.	Ostatní finanční náklady	75889
XII.	Převod finančních výnosů	0
P.	Převod finančních nákladů	0
*	Finanční výsledek hospodaření	-194104

Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	24300
	1. splatná	0
	2. odložená	24300
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-291348
XIII.	Mimořádné výnosy	132
R.	Mimořádné náklady	0
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	0
	1. splatná	0
	2. odložená	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	132
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	-291216
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	-266916